



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Doktoren A1, A2 und A3 A. als ehemalige Gesellschafter der Dr. A1 A. und Partner KEG, 1000 Wien, A-Straße 3, vertreten durch Centra Consult Wirtschaftstreuhand und BeratungsgesmbH Mag. Tibor Jugovits, 1010 Wien, Jasomirgottstraße 6/III, vom 16. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 11. März 2010 betreffend „Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) Bescheidaufhebung gemäß [§ 299 BAO](#)“ entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. sind die ehemaligen Gesellschafter der Dr. A1 A. und Partner KEG: Dr. A1 A. und die beiden Ärzte Dr. A3 und Dr. A2 D. A.. Die Beteiligungsverhältnisse an der Kommandit-Erwerbsgesellschaft waren 1% - Dr. A1 A., 29 % - Dr. A2 D. A., 70 % - Dr. A3 A.. Der Betriebsgegenstand der Personengesellschaft bestand aus der Vermögensverwaltung in Form der Untervermietung der in Bestand genommenen Liegenschaft 1000 Wien, A- Straße 03, auf der sich ein Einfamilienhaus, bestehend aus dem Erdgeschoss (Ordination), zwei Obergeschossen (je eine Maisonettewohnung) und dem Kellergeschoss (Schwimmhalle, Sauna, Ruheraum, ein Pflicht- und zwei frei Garagenstellplätze) befindet. Die Eltern von Dr. A3 und Dr. A2 D. A., nämlich Dr. A1 und Mag. A4 A., sind zu jeweils fünfzig Prozent Eigentümer der in Bestand gegebenen Liegenschaft.

Mit dem mit 2. März 2009 datierten Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der damals von Steuerberater Dr. Schirmbrand vertretenen Bw. betreffend Umsatzsteuer/Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung jeweils für die Jahre 2003 bis 2007 (=PB) brachte die Prüferin zur Umsatzsteuer für die Streitjahre unter Tz 1 A) PB u. a vor, dass

die Mieteinnahmen bisher mit 10 % und teilweise mit dem Normalsteuersatz versteuert worden seien. Nachdem die Option des § 6 Abs. 2 UStG gezogen worden sei und die Mieter die Liegenschaft für eine berufliche Tätigkeit verwenden würden, würden die Mieteinnahmen von der Betriebsprüfung zur Gänze mit 20 % versteuert. Die unter Tz 2 PB beschriebene Entnahme von Waren würde mit dem Normalsteuersatz versteuert. Die 10 % Umsätze würden mit € 0,00 festgesetzt.

Mit der nachfolgenden Übersicht stellte die Prüferin die ermittelten Differenzen dar:

Umsätze 20 % brutto	2003	2004	2005	2006	2007
	€	€	€	€	€
Mieteinnahmen	32.741,00	54.520,00	51.080,00	57.840,00	68.760,00
Waren	38.000,00	22.866,63	10.815,97	39.239,13	23.464,04
Umsätze 20% gesamt brutto	70.741,00	77.406,63	61.895,97	97.079,13	92.224,04
Umsätze 20% netto lt. Bp	58.950,84	64.505,52	51.579,98	80.899,28	76.853,37
Bisher	31.666,67	5.566,68	1.400,04	1.283,37	1.400,04
Differenz	27.284,17	58.938,84	50.179,94	79.615,89	75.453,33

Abschließend stellte die Prüferin die steuerlichen Auswirkungen für die Streitjahre wie folgt dar:

Umsatzsteuer	2003	2004	2005	2006	2007
	€	€	€	€	€
(022) 20% Normalsteuersatz	27.284,17	58.938,84	50.179,94	79.615,89	75.453,33
(021) 10% Ermäßigter Steuersatz	-29.764,54	-48.036,37	-44.909,10	-51.181,85	-60.981,80

Unter Tz 2 PB stellte die Prüferin zur Untervermietung des Objektes fest, dass die eingekauften Waren der Jahre 2004 bis 2007 von den Gesellschaftern im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit entnommen worden seien, weshalb die Entnahmen gewinnerhöhend (20 %) erfasst würden. Mangels fehlender Grundaufzeichnungen, wer wie viel entnommen habe, würden die Entnahmen im Beteiligungsverhältnis 70 % Dr. A3 A. zu 30 % Dr. A2 A. aufgeteilt. Die Einnahmen aus Leistungsverrechnung zwischen den Gesellschaftern seien der Gesellschafterebene zuzuordnen und würden daher gewinnmindernd berücksichtigt. Aufgrund der Ergebnisse des Prüfungsverfahrens kam die Prüferin zu dem Schluss, dass als Tätigkeit der Personengesellschaft nur mehr die Vermietungseinkünfte übrig bleiben würden, weshalb die restlichen Ergebnisse als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert wurden.

Mit den nachfolgenden Tabellen wird die Aufteilung der Ergebnisse Dr. A3 A. und Dr. A2 A. für die Streitjahre dargestellt:

Dr. X.	2003	2004	2005	2006	2007
	€	€	€	€	€
Erklärung	14.754,52	54.879,38	-14.473,15	-20.445,43	4.394,38
Warenentnahme	0,00	16.020,64	7.571,18	27.467,39	16.424,83
Gesellschaftereinlage	-50.000,00	-109.000,00	0,00	-10.000,00	-50.000,00
Ergebnisanteil nach BP	- 35.245,48	-38.099,98	-6.901,97	-2.978,04	-29.180,79
Dr. A2 - D. A.		2004	2005	2006	2007
		€	€	€	€
Erklärung		22.735,74	-5.996,02	-8.470,26	1.820,54
Warenentnahme		6.865,99	3.244,79	11.771,74	7.039,21

Gesellschaftereinlage		-15.000,00		-11.500,00	
Ergebnisanteil nach BP		14.601,73	-2.751,23	-8.198,52	8.859,75

Abschließend stellte die Prüferin das abgabenbehördliche Prüfungsergebnis hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003 bis 2007 wie folgt dar:

Zeitraum	2003	2004	2005	2006	2007
	€	€	€	€	€
Vor Bp	50.877,67	78.399,11	-20.675,93	-29.207,76	6.277,89
Nach Bp	877,67	-22.714,26	-9.859,96	-11.468,63	-20.258,27
Differenz	-50.000,00	-101.113,37	10.815,97	17.739,13	-26.536,16

Aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt Bescheide vom 19. März 2009, mit denen die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 wiederaufgenommen und die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO festgestellt wurden.

Mit handelsgerichtlichem Beschluss vom 01. XXXX 2009 wurde die Löschung der Eintragung der Bw. im Firmenbuch bewilligt.

Mit Bescheid gemäß [§ 299 BAO](#) hob das Finanzamt die Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 auf und sprach die Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2008 aus. Dies mit der Begründung, dass Einkünfte dem § 2 Abs. 3 EStG in Verbindung mit [§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung](#) zufolge nur dann vorliegen würden, wenn die Einkunftsquelle geeignet sei, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Auf Grund der Umsatz- und Ergebnisentwicklung der Jahre 2004 bis 2008 und trotz dem Naheverhältnis der Eigentümer zu den Mietern könne aus der Vermietungstätigkeit kein Gesamtüberschuss erzielt werden. Dies dürfte für die Gesellschafter neben wirtschaftlichen Aspekten auch für die am 23. Juni 2009 beantragte und durchgeführte Firmenbuchlöschung mitbegründend sein. In dem nun abgegrenzten Zeitraum bis 2008 sei ein Totalverlust von € 81.628,94 entstanden. Das Restjahr für das Jahr 2009 finde darin noch keine Berücksichtigung.

Gegen den Bescheid vom 11. März 2010 wurde in der Berufung vorgebracht, dass die Begründung den Spruch der Bescheide nicht abdecke. Anlässlich der Besprechung vom 7. April 2010 im Finanzamt sei unter Vorlage der entsprechenden Berechnungen die Neu- (richtige) Festsetzung der Einkünfte aus der in Rede stehenden KEG gemäß [§ 299 BAO](#) beantragt worden, weil in der Abrechnung des Finanzamts unter anderem nicht einmal die beträchtlichen Abschreibungen aus dem vorhandenen Anlagevermögen berücksichtigt worden seien. Ab 2009 werde durch Entrichtung wesentlich höherer Mieten seitens Dr. A3 A. und Dr. A2 - D. A. auf längere Zeit gesehen ein positives wirtschaftliches Ergebnis erzielt werden, wodurch der „Nichtfeststellung“ von Einkünften jegliche Grundlage fehle (der Hinweis auf Liebhaberei sei durch nichts gestützt).

Die gemeinsame wirtschaftliche Verwaltung der Räumlichkeiten (Einkauf, Anlagevermögen, etc.) bestehe weiterhin und sei somit auch steuerlich zu berücksichtigen. Es bestehe keinerlei Grund für ein Abweichen der steuerlichen Ergebnisse von der tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgangsweise. Das Vorliegen eines solchen Grundes sei von der Finanzverwaltung nicht einmal behauptet worden.

Abschließend beantragte Dr. Schirmbrand als steuerlicher Vertreter den Ersatz der angefochtenen Bescheide durch Bescheide, die die im Begründungsteil der Berufung angeführten wirtschaftlichen Grundlagen und Auswirkungen des Unternehmens bzw. der Wohnungsvermietung richtig beinhalten würden.

In weiterer Folge erging ein in fünf Punkte gegliederter, von Seiten der Bw. unbeantwortet gebliebener Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 24. Februar 2011, mit dem die steuerlich vertretene Bw.

- 1) um Vorlage all jener Beweismittel betreffend das Objekt A- Straße 03 ersucht wurde, die geeignet sein könnten, das Vorliegen von Bestandverhältnissen und Unterbestandverhältnissen, die den Anforderungen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen, nachzuweisen;
- 2) um Bekanntgabe des Betriebskostenaufteilungsschlüssels sowie um Vorlage der für die Unterbestandnehmer bestimmten Betriebskostenabrechnungen samt den Zahlungsbelegen, die die Zahlungsflüsse vom Bestandnehmer zum Bestandgeber sowie die Entrichtung der auf die Unterbestandnehmer überwälzten Betriebskosten an den Bestandnehmer dokumentieren, gebeten wurde;
- 3) zur Darlegung der Gründe für die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft als Bestandnehmer, also für die Umgehung des Abschlusses von Hauptmietverträgen zwischen den Eltern Dr. A1 A. und Mag. A4 A. als Bestandgeber und ihren beiden Kindern Dr. A3 A. und A2 -D. A. jeweils als Bestandnehmer je einer Maisonettewohnung, wenn die Mutter und die beiden Kinder Gesellschafter der die Liegenschaft in Bestand genommenen Liegenschaft in den Streitjahren waren, eingeladen wurde;
- 4) um nähere Ausführungen zum Berufungshinweis, demzufolge ab 2009 durch Entrichtung wesentlich höherer Mieten seitens Dr. A3 A. und Dr. A2 -D. A. auf längere Zeit gesehen ein positives wirtschaftliches Ergebnis erzielt werden werde, wodurch der „Nichtfeststellung“ von Einkünften jegliche Grundlage fehle (der Hinweis auf Liebhaberei sei durch nichts gestützt), samt Darlegung der rechtlichen Grundlagen für die Zulässigkeit der Vorschreibung von „wesentlich höheren Mieten“ sowie um Vorlage all der diesen Ausführungen zugrunde gelegenen Beweismittel (z.B. Mietzinsvorschreibungen, Betriebskostenabrechnungen, Zahlungsbelege), angefragt wurde.

Mit dem letzten der fünf Punkte hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bw. vor, dass im Gegensatz zu den Ausführungen des Prüfers mit der Berufung behauptet werde, dass die gemeinsame wirtschaftliche Verwaltung der Räumlichkeiten (Einkauf, Anlagevermögen, etc.) weiterhin bestehe, womit sie auch steuerlich zu berücksichtigen sei, dass keinerlei Grund für ein Abweichen der steuerlichen Ergebnisse von der tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgangsweise bestehe und dass das Vorliegen eines solchen Grundes von der Finanzverwaltung nicht einmal behauptet worden sei, und ersuchte um Vorlage sämtlicher Belege, die geeignet sind, die Richtigkeit dieses Vorbringens in der Berufung zu dokumentieren, und in den Abgabenerklärungen für die Streitjahre rechnerisch in Form von beispielsweise Einnahmen erfasst wurden.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2013 erklärte der steuerliche Vertreter den Verzicht auf die mit der Berufung beantragte Abhaltung einer mündlichen Verhandlung samt Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Die Abgabenbehörden haben gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 BAO](#) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, sowie Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

[§ 119 Abs. 1 BAO](#) zufolge sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen gemäß [§ 119 Abs. 2 BAO](#) insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, heißt gemäß [§ 1090 ABGB](#) Bestandvertrag. Bestandverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse, sodass sie ihr Ende durch Ablauf der Zeit, wenn sie auf bestimmte Zeit befristet sind, sonst durch spätere Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien oder durch den einseitigen, rechtsgestaltenden Akt der Kündigung finden. Sind Bestandverträge auf bestimmte Zeit geschlossen, so enden die Bestandverhältnisse gemäß [§ 1113 ABGB](#) mit Ablauf der Zeit und können vor Ablauf der Zeit nur aus wichtigem Grund durch vorzeitige Kündigung beendet werden.

Die Miete besteht aus dem Hauptmietzins, den anteiligen Betriebskosten und öffentliche Abgaben (Grundsteuer), dem Anteil für besondere Aufwendungen (Gemeinschaftsanlagen wie z.B. Waschküche), dem Entgelt für mitvermietete Einrichtung (z.B. Möbelmiete) und sonstige Leistungen des Vermieters, sowie der Umsatzsteuer (10 % bei Wohnnutzung, 20 % bei Nutzung zu Geschäftszweck).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. z.B. VwGH 3. September 1997, [93/14/0095](#), VwGH 26. Jänner 1999, [98/14/0095](#)) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. VwGH 22. Februar 2000, [99/14/0082](#)). Diese Grundsätze beruhen auf der in [§ 21 BAO](#) normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10. Mai 1988, [87/14/0084](#)) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6. Oktober 1992, [89/14/0078](#)). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16. Juni 1987, [G 52/87](#)), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17. September 1979, [2223/78](#); VwGH 27. Mai 1981, [1299/80](#)).

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind darauf hin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch in der Regel entwe-

der gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen. In der Regel fehlt es nämlich bei derartigen Rechtsbeziehungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. VwGH 29. Oktober 1985, [85/14/0087](#); VwGH 6. April 1995, [93/15/0064](#); VwGH 27. April 2000, [96/15/0185](#)) und durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18. Oktober 1995, [95/13/0176](#)). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (VwGH 7. Dezember 1988, [88/13/0099](#)).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung (VwGH 6. April 1995, [93/15/0064](#), VwGH 26. Jänner 1999, [98/14/0095](#)) oder Vortäuschung (VwGH 15. März 1989, [88/16/0225](#)) abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden.

Was die Publizitätswirkung einer solchen Vereinbarung betrifft, ist die Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich; in Ausnahmefällen ist bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (VwGH 16. Dezember 1988, [87/14/0036](#), betr. Zunächst mündlich und in der Folge schriftlich abgeschlossenen Bestandvertrag, dem unbestritten fremdübliche schriftliche Vereinbarungen zugrundelagen).

Mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen wird, steht dem Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertrag(sabschluss) muss aber jedenfalls für Dritte erkennbar sein. Ist es jedoch nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen, führt die mangelnde Schriftform in der Regel zu seiner Nichtanerkennung (VwGH 14. September 1977, [0027/77](#), betr. Darlehensvertrag zwischen Ehegatten). Die bloße Mitteilung an das Finanzamt kann üblicherweise nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden. Die (behauptete) Notwendigkeit einer Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen bewirkt für sich gesehen noch keine Publizität (VwGH 19. Mai 1993, [91/13/0045](#), betr. Schreibarbeiten der Ehegattin).

Auch wenn die zivilrechtliche Gültigkeit bestimmter Verträge und Rechtshandlungen nach dem Notariatszwangsgesetz (RGBl. Nr. 76/1871) durch die Aufnahme eines Notariatsaktes bedingt ist (z. B. Ehepakete, zwischen Ehegatten abgeschlossene Kauf-, Tausch-, Renten- und Darlehensverträge sowie Schuldbekenntnisse eines Ehegatten dem anderen gegenüber), ist sie für

die steuerliche Anerkennung deshalb nicht Voraussetzung, weil Rechtsvorgänge nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen sind und auch ein wegen Formmangels nichtiges Geschäft gemäß [§ 23 Abs. 3 BAO](#) für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sein kann (VwGH 25. Oktober 1994, [94/14/0067](#)). Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu (VwGH 14. September 1977, [0027/77](#), betreffend Darlehensvertrag zwischen Ehegatten).

Was den Inhalt der Vereinbarung anbelangt, müssen allgemein gesehen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 4. Oktober 1983, [83/14/0034](#)). Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Punkte der Vereinbarung (z.B. bei Bestandverträgen der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages, der Bestandzins, bei Gesellschaftsverträgen insbesondere die Art und Höhe der Beteiligung und die Höhe des Gewinnanteiles des eintretenden Ehegatten) nach außen hin dokumentierbar sein. In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, muss eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 23. Mai 1978, [1943/77](#), 2557/77). Zur Aufklärung einer unklaren Vertragsgestaltung hat somit derjenige beizutragen, der sich darauf beruft (VwGH 29. Juni 1995, [93/15/0115](#)).

Beim Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich; erforderlichenfalls sind entsprechende Ermittlungen durchzuführen (VwGH 4. Oktober 1983, [83/14/0017](#); VwGH 21. März 1996, [95/15/0092](#)).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1. Dezember 1992, [92/14/0149](#), 92/14/0151). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen (z. B. Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25. Oktober 1994, [94/14/0067](#)).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre. Dann ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13. Dezember 1988, [85/13/0041](#)), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Nach der Aktenlage erließ das Finanzamt im Gefolge einer Außenprüfung Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007; mit dem mit 17. September 2009 datierten Bescheid wurden Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 festgestellt. Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 01. XXXX 2009 wurde die Bw. gelöscht. Mit Bescheid vom 11. März 2010 wurde die Einkunftsquelleneigenschaft der für Unterbestandzwecke genutzten Liegenschaft wegen Liebhaberei aberkannt, ehe der Hinweis in der Berufung, demnach „*ab 2009 durch Entrichtung wesentlich höherer Mieten seitens Dr. A3 und A2 A. auf längere Zeit gesehen ein positives wirtschaftliches Ergebnis erzielt werden wird,*“ erging. Zählt der Mietzins zu den wesentlichen Bestandteilen eines Mietvertrages und bestehen bei der Vermögensverwaltung eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen, so stand die Ankündigung in der Berufung betreffend die Entrichtung wesentlich höherer Mieten insofern in einem auffallenden Widerspruch zur im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis, als die Möglichkeit der Erhöhung des Bestandzinses die Aufnahme einer Wertsicherungsklausel voraussetzt, um die inflationsbedingte Geldentwertung zu kompensieren; anhand eines allgemein gültigen statistischen Index wird die Geldentwertung gemessen. Sobald seit Beginn des Mietverhältnisses ein bestimmter Schwellenwert an Inflation (häufig 5 %) überschritten wird, darf der Bestandgeber die Miete entsprechend erhöhen. Der Verbraucherpreisindex wird von der Statistik Austria erhoben; die Zahlen sind auf www.statistik.at kostenlos abrufbar, sodass der Bestandnehmer jederzeit überprüfen kann, ob die Mietzinserhöhung korrekt durchgeführt wurde. Enthält ein Bestandvertrag keine Wertsicherungsklausel, so ist die einseitige Erhöhung des Mietzinses durch den Bestandgeber unzulässig! Ist der Abschluss befristeter Verträge in Schriftform üblich und fehlen Beweismittel für ein gerichtliches Aufkündigungsverfahren, wenn das Bestandverhältnis unbefristet gewesen sein soll, so hatte der Unabhängige Finanzsenat anhand der Aktenlage, insbesondere durch das Fehlen von Verträgen in Schriftform den Mangel eines klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Bestandverhältnisse festzustellen, was zur Nichtanerkennung der (Unter-)Bestandvertragsverhältnisse zwischen der Bw. als Bestandnehmerin/ Unterbestandgeberin und dem Bestandgeber/Unterbestandnehmern führte.

Zu den Bestandteilen von Bestandverträgen zählen aber nicht nur der Mietzins, die Wertsicherungsklausel, die persönlichen Daten der beiden Vertragsparteien (die bei einem Mietvertrag als Vermieter und Mieter bezeichnet werden), die Bestimmung des Bestandgegenstandes und die Angaben zur vorgesehenen Dauer des Bestandverhältnisses, sondern auch die detaillierten Informationen, die das in Bestand gegebene Objekt sowie die Vereinbarungen von Bestandnehmer und Bestandgeber betreffen. Neben dem Bestandzins sind auch weitere Kosten wie Betriebskosten, Strom usw. angeführt, sofern diese Daten bekannt sind. (Unter-) Bestandverträge sind Konsensualverträge, sodass es vorrangig an den

Bw. gelegen gewesen wäre, die Richtigkeit der Behauptung des Vorliegens der Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs bei den der Außenprüfung zur Prüfung dargelegten Bestandverhältnissen zu dokumentieren, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Mitwirkungspflicht desjenigen besteht, der ungewöhnliche -somit vom Regelfall abweichende - Verhältnisse behauptet (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Juni 2001, [95/15/0049](#)). Insofern erging das mit 24. Februar 2011 datierte Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats um a) Vorlage all jener Beweismittel, die geeignet sein könnten, das Vorliegen von (Unter-) Bestandverhältnissen, die den Anforderungen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen, nachzuweisen, b) Bekanntgabe des Betriebskostenaufteilungsschlüssel; c) Zusendung der für die Unterbestandnehmer bestimmten Betriebskostenabrechnungen samt den Zahlungsbelegen, die die Zahlungsflüsse vom Bestandnehmer zum Bestandgeber/ die Entrichtung der auf die Unterbestandnehmer überwälzten Betriebskosten an den Bestandnehmer dokumentieren. Anstatt sich zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen zu äußern blieb der Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 24. Februar 2011 unbeantwortet, sodass das Fehlen eindeutiger und objektiver tragfähiger Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zuließen, anzunehmen war. Damit war das Bestehen eines Interessensgegensatzes bei den in Rede stehenden (Unter-) Bestandverhältnissen, wie er zwischen zueinander fremden Vertragsparteien in der Regel besteht und aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, zu verneinen.

Aufgrund der Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit der Vertragsverhältnisse war die Nahe-Angehörigen Stellung ein Beweisproblem, sodass mit Vorhalt vom 24. Februar 2011 angeregt wurde, die Gründe für die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft als Bestandnehmer, also für die Umgehung des Abschlusses von Hauptmietverträgen zwischen den Eltern Dr. A1 und Mag. A4 A. als Bestandgeber und ihren beiden Kindern Dr. A3 und A2 - D. A. jeweils als Bestandnehmer je einer Maisonettewohnung, wenn die Mutter und die beiden Kinder Gesellschafter der die Liegenschaft in Bestand genommenen Liegenschaft in den Streitjahren waren, darzulegen. Anstatt die Planmäßigkeit der Bewirtschaftungsart der Liegenschaft zumindest glaubhaft zu machen unterließen die Bw. die Abgabe einer Stellungnahme auch zu diesem Punkt des Vorhalts vom 24. Februar 2011. Unterblieb die Offenlegung der rechtlichen Grundlagen für die Zulässigkeit der Vorschreibung von „wesentlich höheren Mieten“, so war aus Mangel an schriftlichen Bestandverträgen sowie anderer Beweismittel, anhand dieser die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert worden sein hätten können, nicht einmal feststellbar, ob ein (Unter-)Bestandverhältnis befristet oder unbefristet

begründet wurde. blieb das Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats vom 24. Februar 2011 um Bekanntgabe des Betriebskostenaufteilungsschlüssels sowie um Vorlage der für die Unterbestandnehmer bestimmten Betriebskostenabrechnungen samt den Zahlungsbelegen, die die Zahlungsflüsse vom Bestandnehmer zum Bestandgeber sowie die Entrichtung der auf die Unterbestandnehmer überwälzten Betriebskosten an den Bestandnehmer dokumentieren, unbeantwortet, so war selbst eine Aufgliederung der monatlichen Zahlungen in Kaltzins, Betriebskosten und Umsatzsteuer ausgeschlossen. Da es mit dem Fehlen von Verträgen in Schriftform ausschließlich an den ehemaligen Gesellschaftern der in Rede stehenden KEG gelegen gewesen war, für entsprechende Beweismittel für das Berufungsvorbringen Vorsorge zu leisten, soll den Bestandverhältnissen nicht die Anerkennung der Außenwirkung abgesprochen werden, war der Berufung der Erfolg zu versagen, weil die bloße Behauptung eines Bestandverhältnisses gegenüber dem Finanzamt/der Außenprüferin/ dem Unabhängigen Finanzsenat nicht ausreichend war, den Beweis für den Bestand von abgabenrechtlich relevanten Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu ersetzen.

Ausgehend von der Feststellung des Fehlens von abgabenrechtlich relevanten Bestandverträgen bedurfte es keiner Prüfung der Frage mehr, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit der Bw. von der Absicht begleitet angesehen werden konnte, Überschüsse von Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Unabhängig von der Liebhabereibetrachtung war den nicht fremdüblich gestalteten Vertragsbeziehungen die Anerkennung zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. August 2013